Tribunal administratif N° 33276a du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 27 août 2013
1re chambre

Audience publique du 13 mai 2015

Recours formé
par la société à responsabilité limitée ... S.àr.1., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Revu la requête inscrite sous le numéro 33276 du rôle, déposée en date du 27 août 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée en faillite ... S.àr.1., ayant eu son siège social sis à L-., immatriculée auprès du RCS de Luxembourg sous le numéro …, représentée par son curateur, tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 23 mai 2013, référencée sous les n° C 18330, C 18382 et C 18606 prise sur des réclamations du curateur de la société introduites en date des 4 février, 15 février et 30 avril 2013 dirigées contre :

- les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2005 et 2006, émis le 25 juillet 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007, 2008, 2009 et 2010, émis le 25 juillet 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2011, émis le 31 octobre 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005 et 2006, émis le 25 juillet 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007, 2008, 2009 et 2010, émis le 25 juillet 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011, émis le 31 octobre 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2011, émis le 25 juillet 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2011, émis le 31 octobre 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;

- le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009, 2010 et 2011, émis le 14 novembre 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires de l'année 2012, émis le 30 janvier 2013 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;

Vu le jugement rendu par le tribunal administratif en date du 15 octobre 2014, inscrit sous le numéro 33276 du rôle ;

Vu l'arrêt rendu par la Cour administrative le 5 mars 2015, inscrit sous le numéro 35505C du rôle ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège LE GOUELLEC, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Louis THILL en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 avril 2015.

La société à responsabilité limité ... S.àr.l., ci-après désignée par « la Société », fit l'objet d'un contrôle fiscal de la part du service de révision de l'administration des Contributions directes portant sur les années d'imposition 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 et 2010, contrôle dont les conclusions furent matérialisées dans un rapport de révision datant du 15 mai 2012, ci-après désigné par « le rapport ».

Le bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 4 émit le 25 juillet 2012 à l'égard de la Société pour chaque exercice fiscal concerné, à savoir les années 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 et 2010, les bulletins, respectivement les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités (ci-après « *les bulletins IRC* »), les bulletins, respectivement les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal (ci-après « *les bulletins ICC* »), ainsi que le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2011. Par courrier du 30 avril 2013, le curateur de la Société adressa au directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation relative à ces bulletins d'impôt.

A défaut de déclaration d'impôt pour l'année 2011, les bases d'imposition ont été taxées par voie de taxation d'office en vertu de l'article 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO » et le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, ainsi que le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2011, ont été émis en date du 31 octobre 2012. Par courrier du 31 janvier 2013, le curateur de la Société adressa au directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation relative à ces bulletins d'impôt.

Finalement des bulletins complémentaires de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009 à 2012 ont été émis en date du 14 novembre 2012, respectivement 20 janvier 2013. Par courrier du 14 février 2013, le curateur de la Société adressa au directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation relative à ces bulletins d'impôt.

Par décision directoriale du 23 mai 2013, référencée sous les numéros n° C 18330, C 18382 et C 18606, le directeur déclara les réclamations irrecevables pour autant qu'elles soient dirigées contre les bulletins IRC et les bulletins ICC, ainsi que le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2011, tous émis en date du 25 juillet 2012, et non fondées pour le surplus. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu les requêtes introduites en date du 4 février 2013, du 15 février 2013 et du 30 avril 2013 par Maître ... et Maître ..., au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège social à L-..., actuellement en état de faillite, pour réclamer contre :*

- *les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2005 et 2006, les deux émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),*
- *les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007, 2008, 2009 et 2010, tous émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),*
- *le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2011, émis en date du 31 octobre 2012 (requête entrée le 4 février 2013),*
- *les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005 et 2006, les deux émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),*
- *les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007, 2008, 2009 et 2010, tous émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),*
- *le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011, émis en date du 31 octobre 2012 (requête entrée le 4 février 2013),*
- *le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier de l'année 2011, émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),*
- *le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier de l'année 2011, émis en date du 31 octobre 2012 (requête entrée le 4 février 2013),*
- *le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009, 2010 et 2011, émis en date du 14 novembre 2012 (requête entrée le 15 février 2013),*
- *le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires de l'année 2012, émis en date du 30 janvier 2013 (requête entrée le 15 février 2013) ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 107, 228, 238, 254 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les trois requêtes, portées au rôle sous les numéros respectifs C 18330, C 18382 et C 18606, ayant un objet connexe, il y a lieu de les joindre, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi; que le fait de joindre les trois requêtes ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait

imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

Considérant que la réclamante fait grief aux bureaux d'imposition (au bureau d'imposition ayant fixé l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal et l'impôt sur la fortune ainsi qu'au bureau d'imposition de la retenue sur traitements et salaires) d'avoir procédé à l'imposition de l'ensemble des revenus litigieux sur base d'une taxation d'office émanant d'un rapport sur la vérification des livres comptables de la réclamante, dressé par le Service de Révision de l'Administration des contributions directes ;

En ce qui concerne:

- *les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2005 et 2006*
- *les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007, 2008, 2009 et 2010*
- *les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005 et 2006*
- *les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007, 2008, 2009 et 2010*
- *le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier de l'année 2011*

Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;

Considérant que les bulletins litigieux ont été émis le 25 juillet 2012 et notifiés le 30 juillet 2012 de sorte que le délai a expiré le 30 octobre 2012 ; que les réclamations, introduites en date du 4 février 2013 et du 30 avril 2013, sont donc tardives ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion; que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables ;

Quant aux autres bulletins litigieux

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

En ce qui concerne le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier de l'année 2011

Considérant que la valeur unitaire de la fortune d'exploitation est établie séparément dans le chef de la réclamante en vertu du § 214 n° 1 AO ;

Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;

qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre les bulletins portant établissement séparé, en l'espèce notamment le bulletin de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier de l'année 2011 (§ 232 alinéa 2 AO) ;

Considérant d'ailleurs que si le bulletin de l'établissement séparé a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base du dit bulletin d'établissement (§ 218 alinéa 4 AO) ;

En ce qui concerne:

- *le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2011*
- *le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011*
- *le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009, 2010 et 2011*
- *le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires de l'année 2012*

Considérant que la requérante a été soumise aux obligations de la tenue d'une comptabilité régulière au sens des articles 197 et 205 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, des articles 8 à 11 du Code de Commerce et du § 160 alinéa 1 AO ;

Considérant que le paragraphe 162 AO détermine les conditions à respecter par les entreprises afin que leur comptabilité soit tenue de manière régulière ;

Considérant qu'une comptabilité régulière en la forme et au fond est la représentation des comptes d'une entreprise dans une stricte chronologie et d'après les faits réels; qu'elle est censée avoir enregistré de manière claire, précise et ordonnée toutes les opérations de cette entreprise ; qu'elle doit avoir pris en considération de façon exacte l'intégralité des faits comptables ;

Considérant que le § 208 alinéa 1 AO crée une présomption de régularité intégrale en faveur des comptabilités conformes aux règles énoncées au § 162 AO ;

Considérant que le rapport dressé par le Service de Révision décèle "que les constatations faites dans le cadre du contrôle fiscal sont d'une gravité telle que la comptabilité doit être rejetée et qu'il y a lieu de procéder à une taxation conformément à

l'article 217 AO " alors que « confronté aux irrégularités dans la comptabilité le gérant, Monsieur ..., s'obstine à nier les faits » ; que « selon lui les responsables des irrégularités dites marginales sont ses employés et ses comptables, mais en aucun cas lui en tant que gérant » malgré que « pendant la période des exercices contrôlés (2005 à 2010) ses employés et ses comptables ont changé à plusieurs reprises» tandis que « les irrégularités dans la comptabilité persistaient » ; que, bizarrement, « ce n'est que le poste du gérant qui n'a pas changé» ;

Considérant que les principaux griefs dépistés par le Service de Révision constituent les suivants :

- *« le contribuable (i.e. la réclamante) tient un relevé appelé «LIVRE DE CAISSE ». Le réviseur retient que le livre de caisse n'est pas tenu d'une façon correcte. En effet, les recettes journalières ne sont pas inscrites dans leur totalité. Dans ce relevé, le total du chiffre d'affaires déclaré pour une journée précise se résume au total des payements en numéraire. L'inscription des recettes des payements électroniques (Bancomat, autres cartes de crédit) fait défaut. Elles sont comptabilisées et déclarées mensuellement. »*
- *«le « LIVRE DE CAISSE» comporte des anomalies, à savoir des soldes négatifs pendant plusieurs journées par année. »*
- *« un autre indice qui démontre que les recettes n'ont pas été déclarées en leur totalité est la marge bénéficiaire déclarée. Le fournisseur quasi exclusif du contribuable est l'entreprise .... Le contribuable est lié avec un contrat exclusif. (...) Le réviseur s'est assuré que le contribuable se conforme au prix de vente conseillé par .... En fonction du volume des achats par année et de la vitesse des payements ... donne des remises à ses détaillants. Les achats du contribuable sont largement supérieurs à ...€, montant qui définit la remise maximale offerte par .... Cette remise sur l'achat en combinaison avec le prix de vente ... définit la marge bénéficiaire sur engagé du contribuable. De ce fait l'entreprise applique une marge de 100 % pour les années 2005 à 2007, et de 96.8 % pour les années 2008 à 2010. (...) Cependant la marge déclarée par le contribuable est largement inférieure aux marges théoriques. (...) L'analyse permet au réviseur d'établir les recettes fraudées plus précisément en appliquant la marge effective sur l'engagé restant. »*
- *« le compte [64400000 RéMUNéRATION EXPLOITANT] et le compte [64600000 - COT. PERSONNEL EXPLOITANT] reprennent des payements faites à l'associé Monsieur ... en tant que salaire, ainsi que les payements de ses cotisations sociales privées. Bien que les payements soient déduits en tant que frais de la société, le gérant, Monsieur ... a jugé utile de ne pas les déclarer auprès du bureau de la retenue d'impôt sur les salaires et traitements, et il n'a pas payé d'impôt sur ce salaire. Le réviseur a avisé le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires compétent ainsi que le bureau d'imposition compétent. »*
- *« la quasi-totalité des frais de déplacement et des frais de représentation déduits sont de caractère privé. En effet le comptable a glissé parmi les frais de déplacement de Monsieur ... (repas de midi d'une personne, repas le samedi et dimanche soir en France ...), ainsi*

que des voyages privés de lui-même et de membres de son entourage. »

- *« en 2007 le contribuable fait acquisition de bouteilles de champagne de la Marque .... Une facture portant sur 300 bouteilles est établie au nom de la société ... sàrl et n'est donc pas déductible. »*

Considérant que si le paragraphe 208 alinéa 1 AO instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme, il n'en demeure pas moins que cette présomption ne saurait être invoquée en faveur d'une comptabilité non régulière ;

Considérant que suite à l'ensemble de ces constatations, c'est à bon droit que le réviseur a rejeté la comptabilité de la réclamante quant à la forme et quant au fond; que les bureaux d'imposition compétents pour les différentes impositions litigieuses se sont vus dans la nécessité de procéder aux impositions par voie de taxation, conformément au § 217 AO, les multiples irrégularités et inconvénients qui se sont présentés lors du contrôle menant nécessairement à la conclusion qu'un bon nombre des actes commis par la réclamante frisent le détournement fiscal ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ; [...] »

Par requête déposée le 27 août 2013, la Société en faillite a introduit un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de cette décision directoriale portant rejet des réclamations introduites par son curateur.

Par un jugement rendu le 15 octobre 2014 le tribunal administratif a retenu que la requête introductive d'instance déposée au greffe du tribunal administratif le 27 août 2013 et inscrite sous le numéro du rôle 33276 ne suffisait pas aux exigences légales et a déclaré le recours en réformation tel qu'introduit irrecevable.

Par un arrêt du 5 mars 2015, inscrit sous le numéro 35505C du rôle, la Cour administrative a déclaré, par réformation du jugement entrepris du tribunal administratif du 15 octobre 2014, recevable le recours en réformation introduit par la Société le 27 août 2013 et a renvoyé le dossier devant le tribunal administratif en prosécution de cause.

1) La Société reproche de prime abord au directeur d'avoir retenu à tort la tardivité des réclamations pour les bulletins émis en date du 25 juillet 2012, à savoir les bulletins IRC, les bulletins ICC et le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2011.

Elle souligne à cet égard que le point de départ du délai pour introduire une réclamation présupposerait la connaissance de la date de la remise à la poste des bulletins et qu'il appartiendrait à la partie étatique de prouver la remise effective à la poste de l'envoi contenant le bulletin d'impôt afin que la présomption de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, ci-après « le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 » portant exécution du paragraphe 211 AO, puisse jouer et qu'une simple référence à la date d'émission d'un bulletin d'imposition serait insuffisante.

Elle soutient ensuite qu'en vertu du paragraphe 211 (2) 4 AO, les bulletins d'imposition devraient mentionner les points sur lesquels ils auraient dévié de la déclaration fiscale. A cet égard, la Société soutient ne s'être vu remettre qu'un projet du rapport de révision, et non le rapport définitif, de sorte que la motivation des bulletins ne figurant pas dans ceux-ci, elle en conclut à la non tardivité de la réclamation contre les bulletins susvisés puisque la sanction d'une telle absence de motivation serait l'absence de délai de forclusion pour l'introduction de la réclamation.

La partie étatique en revanche s'empare par référence à une jurisprudence du tribunal administratif de la présomption de notification prévue par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 selon laquelle la notification par simple lettre serait présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste et que la preuve de l'envoi serait rapportée par le fait non contesté que les bulletins litigieux auraient été remis à la poste et réceptionnés par la Société pour en conclure que sans la réception de ces bulletins, la Société n'aurait pu formuler ses réclamations.

Ensuite, la partie étatique se référant à une autre jurisprudence du tribunal administratif relève qu'un défaut de communication des motifs à la base des points sur lesquels un bulletin d'impôt s'écarte des déclarations du contribuable n'aurait pas pour effet de reporter le point de départ du délai de la réclamation à l'encontre d'un bulletin d'impôt et conclut à la tardivité des réclamations contre les bulletins susvisés.

Il convient de rappeler que conformément aux dispositions combinées des paragraphes 228, 245 et 246 AO, un bulletin doit être contesté obligatoirement par la voie d'une réclamation devant le directeur qui doit être introduite dans un délai de trois mois à partir de la notification valable du bulletin, seul le défaut ou le caractère lacuneux d'une instruction sur les voies de recours sur le bulletin ayant pour effet, au vœu du paragraphe 246 (3) AO, d'empêcher le cours de ce délai.

La notification des bulletins peut être faite d'après les règles du Nouveau Code de procédure civile[1] ou encore par lettre recommandée[2], voire même par simple pli fermé à la poste. Dans ces deux derniers cas la notification sera présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste conformément à l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, cette présomption de notification ne s'appliquant cependant que si l'administration fiscale établit la remise à la poste de l'envoi contenant le bulletin d'impôt. En cas de contestation de la notification du bulletin d'impôt par le destinataire et faute de preuve par l'administration de la remise à la poste, la présomption de notification légale ne joue pas et la notification légale ne peut pas être considérée comme accomplie, sauf preuve contraire circonstanciée, le fisc ayant la charge de la preuve de l'envoi de la simple lettre[3]. Il s'ensuit que dans cette hypothèse le bulletin ne prend pas effet à l'égard du destinataire et que le délai pour introduire une réclamation ne prend pas cours[4].

Toutefois, même si l'administration n'établit pas la remise effective à la poste d'un bulletin, elle peut, par des preuves circonstanciées, établir que l'envoi a été accompli.

---

[1] Paragraphe 88 al. 1er AO.
[2] Paragraphe 211 al. 3 AO, combiné avec le paragraphe 88 al. 3 AO
[3] Alain Steichen, Manuel de Droit Fiscal, Tome 1, Droit fiscal général, 2006, n° 657, p.622.
[4] Trib. adm. 17 juin 1998, n° 10272, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 590.

En l'espèce, si la partie étatique se prévaut certes de la connaissance par la demanderesse de l'existence des bulletins litigieux en raison des réclamations introduites par elle, la partie étatique ne fournit aucune preuve de l'envoi des bulletins litigieux, ni de la réception ou de leur prise de connaissance par la partie demanderesse. En effet, la simple affirmation - qui n'est d'ailleurs pas contestée par la partie demanderesse - qu'en l'absence de réception des bulletins litigieux la Société n'aurait pas pu formuler sa réclamation, n'établit cependant pas la preuve de la remise effective à la poste des bulletins, ni surtout de la date de cette remise. A défaut de preuve de la date d'envoi par la partie demanderesse des bulletins litigieux, charge incombant à l'administration des Contributions directes, le tribunal n'est pas à même de vérifier à quelle date les bulletins ont effectivement été adressés au contribuable, de sorte à ne pas pouvoir vérifier la date de départ du délai de réclamation.

Il s'ensuit que comme la preuve de l'envoi des bulletins litigieux n'a pas été rapportée par l'administration des Contributions directes, les délais n'ont pas pu commencer à courir, de sorte que c'est à tort que la décision directoriale déférée a rejeté la réclamation du 30 avril 2013 concernant les bulletins de l'IRC et de l'ICC, ainsi que le bulletin de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2011, tous émis en date du 25 juillet 2012, comme étant tardive.

Il y a partant lieu de réformer la décision directoriale en ce point et de renvoyer le litige devant le directeur pour lui permettre d'instruire au fond la réclamation afférente de la demanderesse.

A titre superfétatoire, en ce qui concerne la motivation des bulletins, force est de rappeler qu'au vœu du paragraphe 83 (2) AO, le délai de réclamation de trois mois instauré par le paragraphe 228 AO est un délai de forclusion non susceptible d'une prorogation. En outre, le paragraphe 211 (2) AO, en retenant qu'un bulletin d'impôt obligatoirement écrit doit comporter l'indication des points sur lesquels l'imposition s'écarte de la déclaration d'impôt, érige l'existence et l'indication d'une motivation valable en question relative à la validité du bulletin, mais non pas en motif pour empêcher le cours du délai de réclamation ou l'interrompre. Il s'ensuit qu'un défaut de communication complète des motifs à la base des points sur lesquels un bulletin d'impôt s'écarte des déclarations d'un contribuable n'a pas pour effet de reporter le point de départ du délai de réclamation à l'encontre d'un bulletin d'impôt[5].

Le moyen visant à déclarer la réclamation du 30 avril 2013 contre les bulletins litigieux du 25 juillet 2012 comme non tardive en raison d'une absence d'indication des points sur lesquels l'imposition s'écarte des déclarations d'impôt est, en l'espèce, non pertinent puisque la sanction d'une telle absence de motivation n'est pas l'absence de délai de forclusion telle que considérée par la Société.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que ce volet du moyen serait à rejeter comme étant non pertinent.

2. En ce qui concerne la question de la prescription invoquée à titre subsidiaire, si la demanderesse entend tirer profit de la prescription quinquennale pour les années d'imposition

[5] Voir trib. adm. 3 mars 2005, n°18186 du rôle, cité sous Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°602, et autres références y citées

2005 et 2006, force est de constater que l'Etat, pour sa part, lui oppose une prescription décennale.

A l'appui de ce moyen, la Société rappelle que pour les années visées ses déclarations fiscales auraient été déposées, des impositions définitives seraient intervenues et les impôts afférents auraient été payés, de sorte qu'en application de l'article 222 AO l'administration des Contributions directes devrait établir des faits nouveaux, notamment que des impôts ont été éludés afin de pouvoir invoquer la prescription allongée de 10 années, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce. Selon la Société, le fait générateur de l'existence de distribution de dividendes cachés serait en effet la requalification par l'administration fiscale des faits déclarés par elle dans ses déclarations fiscales. La Société considère ainsi que la requalification des faits par l'administration fiscale ne pourrait pas constituer une déclaration incomplète ou inexacte au sens de l'article 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau de vie et des cotisations d'assurance sociale, ci-après désignée par « la loi du 27 novembre 1933 », de sorte que la prescription quinquennale serait applicable en l'espèce. A l'appui de cette argumentation elle cite une jurisprudence du tribunal administratif du 14 octobre 2004, n°17714 du rôle, tout en précisant qu'aucune insuffisance ne serait imputable au contribuable.

Force est de prime abord de relever que les bulletins d'impôt litigieux des années 2005 et 2006 viennent de faire l'objet d'un renvoi devant le directeur pour lui permettre d'instruire au fond la réclamation afférente de la demanderesse, de sorte que l'analyse de ce moyen devient surabondant.

Au-delà de ce constat et à titre superfétatoire, le tribunal est amené à relever qu'en matière d'impôt sur le revenu, le régime de la prescription est régi, non pas par les dispositions de l'AO, mais par celles de la loi du 27 novembre 1933, telle que remise en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946 qui, compte tenu de son libellé amendé, étendu et modifié, est à considérer dans son ensemble comme postérieure en date à la loi générale des impôts, même analysée sous le couvert de sa loi confirmative du 27 février 1946 concernant l'abrogation des lois de compétence de 1938 et 1939 et l'octroi de nouveaux pouvoirs spéciaux[6].

L'article 10 de ladite loi du 27 novembre 1933, tel que modifié en 1999[7], dispose que « *La créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de 10 ans* ».

Force est dès lors de retenir que si le délai de prescription des créances du Trésor est en principe de 5 ans et expire en principe à la fin de la cinquième année qui suit celle pendant laquelle la créance est née[8], il en est autrement en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, où le délai est porté à 10 ans.

---

[6] Voir trib. adm. 27 mai 1998, n° 10208 du rôle, cité sous Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 412, et autres références y citées.

[7] Art. 3, loi du 24 décembre 1999 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2000, Mém. A, n° 148, p.2675.

[8] Trib. adm. 28 avril 2010, n° 26005 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 416

Ainsi, et dans la mesure où il résulte des bulletins litigieux de l'année 2005 et de l'année 2006 que le bureau d'imposition a retenu dans le chef de la Société une distribution cachée de bénéfices de 401.781,34 euros pour l'année d'imposition 2005 et de 388.901,99 euros pour l'année d'imposition 2006 et a de ce fait procédé à une imposition supplémentaire, il y a lieu de retenir qu'en l'espèce c'est à bon droit que l'administration des Contributions directes a retenu un délai de prescription décennal et non quinquennal, et ce même si la Société a remis ses déclarations d'impôt dans les délais impartis et si elle a payé ses impôts, ladite prescription décennale s'appliquant également au contribuable de bonne foi.

Quant au fait générateur de l'imposition, les créances du Trésor constituent pour le contribuable des dettes d'impôt, lesquelles sont régies par les dispositions générales des paragraphes 3 et suivants de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 appelée « *Steuer-Anpassungsgesetz* », désignée ci-après par « *StAnpG* ».

Le paragraphe 3 StAnpG dispose en ses alinéas 1er et 2 que « *(1) die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. (2) Auf die Entstehung der Steuerschuld ist es ohne Einfluß, ob und wann die Steuer festgesetzt wird und wann die Steuer zu entrichten (wann sie fällig) ist* ».

Il découle de la combinaison des alinéas premier et second du paragraphe 3 StAnpG que c'est le fait générateur *(Tatbestand)* découlant de la loi qui se trouve à l'origine de la dette fiscale, en déclenchant ainsi l'application à un contribuable des dispositions de la loi d'impôt, entraînant que ni la déclaration d'impôt, ni les bulletins d'imposition ne donnent naissance par eux-mêmes à la dette d'impôt.

D'après l'alinéa 5 du paragraphe 3 StAnpG, « *Die Steuerschuld entsteht: 1. bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer: .... c) für die veranlagte Steuer: mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht die Steuerschuld nach Buchstabe a) oder b) schon früher entstanden ist* ».

C'est ainsi à partir de la naissance du fait générateur que le délai de prescription court en matière d'impôts directs, y compris pour les impôts visés par les bulletins litigieux, pour leur établissement et leur recouvrement[9].

D'après les articles 1er et 10, alinéa 3, de la loi modifiée du 27 novembre 1933 précitée, le délai de prescription court à partir du 1er janvier qui suit l'année pendant laquelle la somme à percevoir est due.

Il suit des considérations qui précèdent que pour les années d'imposition litigieuses 2005 et 2006, le délai de prescription afférent, étant de 10 ans, a commencé à courir pour les impôts en question chaque fois à partir du 1er janvier suivant l'année pendant laquelle la somme à percevoir est due, pour expirer, en principe, le 31 décembre des années 2016 et 2017, soit postérieurement à la date d'émission des bulletins déférés, le 25 juillet 2012.

3. En ce qui concerne le moyen tendant à la nullité du rapport de révision et ainsi des bulletins litigieux, pour absence de preuve, non-respect des droits de la défense et du principe du contradictoire, la Société expose avoir déposé l'ensemble de ses déclarations fiscales dans

---

[9] Jean Olinger, Le droit fiscal, Etudes fiscales, 93 à 95, n° 87, p. 77.

les délais et de n'avoir été informée de l'enquête du service de révision que plusieurs années après. La violation du principe du contradictoire serait pour sa part caractérisée par les positions extrêmes prises par le réviseur, ayant par exemple rejeté toutes les charges à payer, en violation de son obligation d'instruire également à décharge du contribuable en application de l'article 204 AO.

Deux constats s'imposent au tribunal en ce qui concerne ce moyen, plus particulièrement en ce qu'il vise une information préalable de la Société : force est de prime abord de constater que la demanderesse reste en défaut de préciser, voire seulement d'indiquer quelle règle ou principe de droit aurait été violé par l'administration des Contributions directes, violation qui justifierait la « nullité » de l'imposition, et en particulier quelle disposition légale ou autre imposerait l'information préalable telle que revendiquée.

Il convient ensuite, en sus de ce défaut de tout développement juridique, de constater que factuellement les affirmations de la demanderesse avancées à l'appui de ce moyen - à savoir l'absence d'information de l'enquête du service de révision - sont contredites par les informations contenues dans le rapport de révision puisqu'il est indiqué à la page 2 dudit rapport que Monsieur ..., gérant de la Société et Maître ..., avocat de la Société, ont fourni, au moment de la révision, les renseignements nécessaires à celle-ci et à la page 5 du même rapport de révision que lors des deux visites du réviseur dans les locaux de la Société, Maître ... a été présent et a fourni le code d'accès afin de procéder au contrôle de la caisse enregistreuse. Ensuite, le rapport contient en remarque finale que la Société, ainsi que son avocat Maître ... ont été tenus au courant du résultat des investigations et qu'à l'occasion de différentes entrevues, ils ont été informés de toutes les contestations et conclusions renseignées dans le rapport, de sorte que la Société se trouve mal placée d'invoquer ne pas avoir été informée de l'enquête du service de révision.

Or, à supposer que la demanderesse, à travers son moyen ayant trait à un défaut d'information, une violation du principe du contradictoire et des droits de la défense, ait en fait entendu soulever la violation par l'administration des Contributions directes du principe contenu au paragraphe 205 AO, qui en ses paragraphes (1) et (2), auxquels la demanderesse semble se référer, dispose que « *(1) Das Finanzamt hat die Steuerklärungen* […] *zu prüfen. Soweit nötig, hat es tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass Lücken ergänzt und Zweifel beseitigt werden. (2) Trägt das Finanzamt Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärung, so hat es, wenn nötig, Ermittlungen vorzunehmen. Es kann den Steuerpflichtigen, falls eine Aufforderung zu schriftlicher Erklärung nicht angezeigt ist oder keinen Erfolg hat, vorladen und ihn nach den §§ 170 ff. zu Auskunft und weiteren Nachweisungen anhalten* », il convient de rappeler que l'application de ce principe général a pour conséquence qu'en l'absence d'une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

Le tribunal est ainsi amené à conclure qu'une violation de l'article 205 AO ne peut pas être reprochée à l'administration des Contributions directes alors que la demanderesse a été invitée à plusieurs reprises à fournir les pièces manquantes ou du moins à donner des renseignements supplémentaires concernant les points manquant de clarté, notamment par une lettre du 16 mars 2010 lui demandant de fournir des pièces et renseignements supplémentaires quant au livre de caisse tenu par le gérant, de même que toutes les factures d'achat de marchandises, un inventaire détaillé, des factures d'achat des divers postes, le détail relatif à la

comptabilisation des variations de stock, ainsi qu'une explication quant au rappel de la taxe sur la valeur ajoutée. Or, les explications fournies ayant été incomplètes, une deuxième lettre du 2 juin 2010 a invité la demanderesse à fournir les pièces, documents et explications manquants concernant le livre de caisse tenu par le gérant, le détail relatif à la comptabilisation des variations de stock, des tableaux complémentaires des leasings et une explication quant à la différence entre la marge bénéficiaire déclarée par la société et celle proposée par son fournisseur. Il est ensuite indiqué dans le rapport que Maître ... aurait été informé de toutes les constatations et conclusions renseignées dans le rapport à l'occasion de différentes entrevues. Un projet du rapport a été communiqué à la demanderesse contenant toutes les explications, postes par postes, d'après lesquelles l'administration des Contributions directes envisageait la réintégration de dépenses déductibles, la réintégration de recettes et le rajout de distributions cachées de bénéfice aux résultats 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 et 2010 du bilan commercial, de sorte que celle-ci a pu prendre position par rapport aux points encore litigieux, ce qu'elle a notamment fait par une prise de position de Maître ... du 23 mars 2012, qui a d'ailleurs été prise en compte dans la mesure où quelques points du rapport ont été adaptés. La Société a également pris position au cours de l'entrevue finale du 27 avril 2012, en présence de Monsieur ..., gérant de la Société, son avocat et deux représentants du bureau d'imposition sociétés IV, où toutes les constatations et conclusions renseignées au présent rapport ont été discutées et les objections et observations de la Société ont été prises en compte pour autant qu'elles étaient concluantes, notamment concernant la déduction de cadeaux et de dons.

Le rapport de révision du 15 mai 2012 a ensuite été adressé à la Société par des courriers successifs des 5, 22 et 29 juin 2012 accordant à la Société un délai pour formuler ses observations concernant les redressements projetés.

En ce qui concerne la violation du paragraphe 204 AO invoquée par la Société, la partie étatique se référant à des jurisprudences du tribunal administratif, conclut à l'irrégularité de la comptabilité de la Société en considérant que cette irrégularité résulterait clairement des éléments du dossier et du rapport, de sorte que la comptabilité de la demanderesse ne pourrait bénéficier de la présomption de régularité instauré par le paragraphe 208 AO et que le service de révision aurait à bon droit procédé par voie de taxation d'office.

La partie étatique cite ensuite l'article 13 de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des contributions directes, ci-après désignée par « la loi du 17 avril 1964 », selon lequel les procès-verbaux rédigés par les fonctionnaires de l'administration des contributions directes feraient foi jusqu'à preuve du contraire pour conclure que la comptabilité de la Société serait donc irrégulière, tel que retenu dans le rapport.

A ce titre, elle conclut au bien-fondé des impositions rectificatives et des conclusions du rapport du service de révision.

En vertu du paragraphe 204 AO « *das Finanzamt hat die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind. Es hat Angaben der Steuerpflichtigen auch zugunsten der Steuerpflichtigen zu prüfen* ».

Si ladite disposition instaure en effet l'obligation pour les bureaux d'imposition d'instruire en faveur comme en défaveur du contribuable, une éventuelle violation de l'obligation d'instruire à décharge du contribuable ne saurait cependant produire un effet sur la légalité des bulletins de l'impôt émis par le bureau d'imposition qu'au cas où les droits de la défense du contribuable auraient été violés.

Or, tel que retenu ci-avant aucune violation des droits de la défense de la Société ne saurait être constatée en l'espèce. Elle ne soulève par ailleurs aucun cas où les agents de l'administration auraient omis d'instruire en sa faveur et si elle estime que l'agent du service de révision aurait « *toujours pris des positions extrêmes* », en rejetant notamment intégralement les charges à payer, force est de constater que l'appréciation portée par l'agent de l'administration des Contributions directes sur les résultats de ses recherches ne saurait être confondue avec l'existence de ses recherches et de ses démarches, de sorte que le fait que l'agent soit arrivé à des conclusions qui ne conviennent pas à la Société ne signifie pas qu'il n'ait pas instruit en faveur comme en défaveur de la partie demanderesse.

A titre superfétatoire s'y ajoute qu'en vertu du paragraphe 204 AO, la procédure d'investigation fiscale est dominée par le principe de l'examen et de l'instruction d'office des cas d'imposition, l'administration fiscale n'ayant pas pour objet de fixer l'impôt le plus élevé possible, mais de déterminer la cote d'impôt qui résulte de l'application correcte des dispositions légales et réglementaires et de l'interprétation objective des éléments matériels[10].

S'il est encore vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité, au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt [11].

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient cependant d'aucune présomption de véracité [12]. Pareillement, si le contribuable est, comme en l'espèce, obligé de tenir une comptabilité, mais n'en a pas tenu une en bonne et due forme, les documents comptables produits par lui ne bénéficient pas non plus d'une présomption de véracité.

En l'espèce, la demanderesse a omis de déposer des déclarations d'impôt pour les années 2011 et 2012, de sorte qu'elle a fait l'objet d'une taxation d'office concernant ces années d'imposition.

---

[10] Jean Olinger, Etudes fiscales n° 93/94/95, septembre 1994, *Le droit fiscal*, n°160, p. 112
[11] V. Cour adm. 30 avril 2009, n° 25231C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu
[12] idem

Si elle a certes remis des déclarations pour les années précédentes, le bureau d'imposition a tout de même émis des bulletins rectificatifs concernant ces années d'imposition suite à la révision opérée par le service de révision.

Le tribunal constate qu'en l'espèce la vérification initiée par le service de révision tire sa justification du paragraphe 162 (9) AO aux termes duquel: « *Das Finanzamt kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden. Die Prüfung ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse der Personen oder Unternehmen, deren Bücher geprüft werden, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst der Personen oder Unternehmen gestanden haben oder stehen* », et du paragraphe 193 AO qui dispose « *Für Zwecke der Besteuerung kann das Finanzamt auch außerhalb eines Steuerermittlungsverfahrens Nachschau halten bei den Personen, die nach § 160 Absatz 2 Aufzeichnungen zu machen haben, sowie bei solchen Unternehmern und in solchen Unternehmen, die entweder einer Steuer oder der Steueraufsicht unterliegen oder bei denen nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt. Die Nachschau ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse des Unternehmers oder des Unternehmens, bei dem die Nachschau stattfindet, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst des Unternehmers oder des Unternehmens stehen oder gestanden haben.* »

En l'espèce, le service de révision a retenu que la comptabilité de la demanderesse n'est pas régulière.

Le paragraphe 208, alinéa 1er AO dispose en sa première phrase que « *Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 162 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmässiger Führung für sich und sind, wenn nach den Umständen des Falls kein Anlaß ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden, der Besteuerung zugrunden zu legen* ». Il s'ensuit que la comptabilité qui est régulière d'un point de vue formel bénéficie d'une présomption de régularité quant au fond. En revanche, à défaut de respecter les conditions de régularité formelle, la comptabilité perd sa force probante, l'article 18 du Code de commerce énonçant notamment à cet égard que « *Les livres que les entreprises faisant le commerce sont obligées de tenir, et pour lesquels elles n'ont pas observé les formalités ci-dessus prescrites ne peuvent être représentées ni faire foi en justice, au profit de celles qui les ont tenus* ». Ceci s'explique par le fait que lorsque la régularité d'une comptabilité ne peut matériellement plus être vérifiée, la présomption de régularité éditée par le paragraphe 208 AO ne saurait produire aucun effet, étant donné que le support matériel indispensable à la prémisse d'une conformité de la comptabilité aux conditions prévues par le paragraphe 162 AO fait défaut.

Les paragraphes 162 à 165 AO imposent la tenue d'une comptabilité régulière et complète quant à la forme et quant au fond. Ainsi, la comptabilité est régulière quant à la forme lorsqu'elle est agencée de façon claire et ordonnée, de façon à faciliter toute recherche et tout contrôle. Elle est régulière quant au fond lorsqu'elle renvoie une image fidèle et complète de la situation financière de l'entreprise. A cette fin, elle doit respecter les principes généraux comptables tels que le principe de continuité, de constance, de spécificité des exercices, de non compensation, de comptabilisation des charges et produits et de prudence[13].

---

[13] V. trib. adm. 17 octobre 2012, n°28948 du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu

Le paragraphe 160 AO, quant à lui, impose le respect des règles comptables contenues dans les lois non fiscales, tel que le paragraphe 162 (7) AO qui prévoit la tenue d'un registre reprenant quotidiennement les écritures de caisse, obligation qui se retrouve d'ailleurs de manière plus générale à l'article 10 du Code de commerce. Le paragraphe 162 (8) AO quant à lui rappelle l'obligation de conservation décennale des pièces comptables édictée par l'article 16 du Code de commerce.

Le tribunal constate que le service de révision, dans son rapport, a retenu dans la partie concernant la comptabilité quant à la forme : « *Le réviseur retient que le livre de caisse n'est pas tenu d'une façon correcte. En effet, les recettes journalières ne sont pas inscrites dans leur totalité.* […]. *Le « LIVRE DE CAISSE » comporte des anomalies. En effet, il comporte des soldes négatifs pendant plusieurs journées par année.* […]. *En ce qui concerne les années 2005 à début 2008, le contribuable n'a pas jugé utile de garder les relevés des recettes édités par son ancienne caisse enregistreuse. Les dispositions du code de commerce et de la loi générale des impôts ont été sciemment violées, ce qui enlève au réviseur tout moyen de contrôle en la matière. La société ne dispose donc pas de preuves de recettes déclarées des années 2005 à début 2008.* »

De même, en ce qui concerne la comptabilisation des recettes, le service de révision a retenu qu' « *en ce qui concerne les années 2005 à début 2008, le contribuable s'est encore servi de son ancienne caisse enregistreuse, mais comme il a jugé utile de jeter tous les relevés de caisse, le réviseur n'est plus en mesure de comparer des factures originales avec des duplicatas. Cependant le service anti-fraude de l'Administration de l'enregistrement a établi un rapport sur une vérification de la comptabilité des années 2005 à début 2008. Ce rapport a démontré que le contribuable n'a pas déclaré toutes ses recettes. De même la vérification du réviseur a établi des irrégularités de caisse* » et ensuite « *pour la plus-part des payements en numéraire, la mémoire de la caisse enregistreuse a été manipulée d'une telle façon que le client reçoit le ticket avec le montant exact et qu'après la caisse enregistre uniquement un montant fictif.* […]. En ce qui concerne la marge bénéficiaire : « *en appliquant la marge bénéficiaire constatée sur l'engagé des ventes normales, le réviseur constate que les recettes annuelles totales déclarées sont largement insuffisantes* ».

En remarque finale, le service de révision a retenu que « *le réviseur tient à remarquer que les constatations faites dans le cadre du contrôle fiscal sont d'une gravité telle que la comptabilité doit être rejetée et qu'il y a lieu de procéder à une taxation conformément à l'article 217 AO.* […] *Les constatations faites et retenues au présent rapport amènent le réviseur, conformément à la loi du 16 décembre 1993, de recommander au préposé du BI Sociétés V la transmission du dossier au Parquet pour cause de faits qualifiables entre autres de fraude fiscale, escroquerie, faux, usage de faux et abus de biens sociaux.* »

Le directeur dans sa décision C 18330, C 18382 et C 18606 a repris les constatations faites par le service de révision et a conclu à l'irrégularité de la comptabilité.

Le tribunal en est amené à constater de manière non énervée que le contrôle du service de révision a révélé que les recettes n'ont pas été inscrites dans leur totalité et que le « LIVRE DE CAISSE » n'a pas été tenu en bonne et due forme. S'y ajoute que la Société n'a notamment pas conservé de nombreux documents justificatifs relatifs aux recettes, de sorte que c'est à bon droit que le directeur, rejoignant l'appréciation faite par le bureau d'imposition

sur base du rapport, a conclu au vu de ces irrégularités à une comptabilité irrégulière en la forme.

Au regard de ces constats, il convient, à l'instar de la partie étatique, de rappeler que conformément à l'article 13 de la loi du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes « *les procès-verbaux rédigés par les fonctionnaires* [de l'administration des Contributions directes] *font foi jusqu'à preuve du contraire* » ; or, si en l'espèce la demanderesse discute certes la portée des constatations du réviseur, elle ne rapporte ni la preuve contraire de ces constatations, ni même ne conteste la réalité de ces constats : aussi, est-il constant en cause que la demanderesse ne tenait pas correctement son livre de caisse, a détruit des bandes des caisses enregistreuses ou a manipulé la caisse enregistreuse, de sorte qu'elle n'a pas été à même de produire des factures permettant d'établir les recettes quotidiennes.

Partant l'administration fiscale est habilitée à procéder à l'évaluation d'office du bénéfice comptable généré par l'entreprise par application du paragraphe 217 AO.

La taxation des revenus constitue en effet le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt[14]. Ainsi, en vertu du paragraphe 217 (2) AO, la taxation des revenus est possible si le contribuable ne peut pas fournir d'explications suffisantes à l'appui de ses déclarations ou si le contribuable devant effectuer une comptabilité ne peut pas présenter sa comptabilité ou si cette dernière est incomplète respectivement formellement ou matériellement incorrecte : le paragraphe 217 AO consacre ainsi le principe de la taxation d'office par voie d'estimation du bénéfice d'après les éléments et circonstances d'exploitation dans l'hypothèse d'une irrégularité au niveau de la comptabilité non clarifiée à suffisance de droit et de fait[15].

Comme retenu ci-avant le tribunal ne saurait suivre à ce propos l'affirmation de la partie demanderesse selon laquelle elle conteste le rapport du réviseur dans son ensemble pour « absence de preuve », pour n'avoir été discuté avec le contribuable, n'avoir pas respecté le principe du contradictoire et le non-respect des droits de l'Homme, le réviseur, comme retenu ci-avant ayant informé la Société de toutes les démarches entreprises, des conclusions retenues et lui ayant donné la possibilité de prendre position, de sorte que celui-ci a à juste titre constaté explicitement la tenue irrégulière de la comptabilité en ce qui concerne les recettes.

Quant à la distribution cachée de bénéfices, l'article 164 LIR dispose à cet égard que
« *Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

---

[14] Trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts n° 519 et autres références y citées.
[15] Trib. adm 17 mai 1999, n° 10651 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 514 et autres références y citées.

Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité.»

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé ou actionnaire n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation visée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999 « *La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable qu'il peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.

Eu égard aux constatations faites ci-avant tenant à l'irrégularité de la comptabilité de la demanderesse et du fait que les mesures d'instruction du bureau d'imposition ont permis de dégager des éléments suffisants pour justifier un doute circonstancié quant à la réalité des recettes de la Société, dont il suppose qu'elles ont directement ou indirectement été reversées aux actionnaires de la Société sans contrepartie, le bureau d'imposition a ainsi montré que ces circonstances rendent une telle distribution, qui n'a pas été éclairée ou documentée par la Société, probable, de sorte que le bureau d'imposition a valablement pu mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de la Société sans avoir à justifier exactement cette diminution.

Conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouve renversée par ces éléments et il incombe dès lors à la Société de prouver l'absence de diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée pas des relations particulières entre deux entités liées.

Or, force est de constater que la Société n'a soumis ni au bureau d'imposition, ni au directeur, ni au tribunal, un quelconque document qui établirait qu'il n'y a pas eu diminution des bénéfices, à savoir que toutes les recettes ont été déclarées, ou que cette diminution des bénéfices est justifiée économiquement et non seulement motivée par des relations particulières entre la Société et ses actionnaires, de sorte que le bureau d'imposition a pu

réintégrer ces montants évalués au bilan commercial en présumant une distribution cachée de bénéfice aux actionnaires, justifiée par leur seule qualité d'actionnaires de la Société.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les contestations de la demanderesse relativement à une violation des paragraphes 204 (1) et 205 AO, à savoir un défaut d'information préalable à la révision, l'« absence de preuve » du rapport, ainsi que le non-respect du contradictoire et des droits de la défense laissent d'être fondées.

4) Enfin, à titre encore plus subsidiaire, la demanderesse conteste le refus de la prise en compte de ses frais d'obtention et reproche à l'administration des Contributions directes de n'avoir pris en compte que le minimum forfaitaires. Or, la Société revendique la déductibilité de ses frais d'obtention effectifs, celle-ci estimant avoir justifié l'ensemble de ces frais, ainsi que le caractère professionnel de ceux-ci.

Aux termes de l'article 45 (1) LIR « *Sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* ».

Par ailleurs, en ce qui concerne la charge de la preuve au cours de la procédure contentieuse se déroulant devant le tribunal administratif, conformément à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable.

Dès lors, en ce qui concerne plus particulièrement la question de la déductibilité de dépenses d'exploitation, il appartient non seulement au contribuable de rapporter la preuve de l'existence matérielle de ces dépenses, c'est-à-dire que les dépenses alléguées ont causé une diminution effective de son patrimoine, mais encore la preuve de la relation économique de la dépense alléguée avec la catégorie de revenu choisie.

Il appartient dès lors au contribuable qui entend déduire des frais de ses recettes provenant de l'exercice d'exploitation de son entreprise de rapporter la preuve que les frais mis en avant se rapportent exclusivement à l'exploitation de son entreprise.

Le tribunal est amené à retenir, à l'instar du délégué du gouvernement, que la demanderesse était obligée de tenir une comptabilité régulière et qu'à défaut de ce faire, tel que cela a été retenu ci-avant, la comptabilité ne bénéficie pas de la présomption de véracité.

Dans ce contexte, il convient encore de relever que si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond et qu'il est ainsi investi du pouvoir de substituer à une décision administrative jugée illégale sa propre décision, il n'en demeure pas moins que s'il est saisi d'un recours contentieux contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer s'effectue en principe dans le cadre des moyens invoqués par la partie demanderesse pour contrer les points spécifiques de l'acte déféré faisant grief, sans que son contrôle ne consiste à procéder à un réexamen général et global de la situation fiscale du contribuable. Il s'ensuit qu'il incombe au demandeur en réformation de fournir à l'appui de sa requête des éléments suffisamment précis pour permettre, le cas échéant, l'exercice utile de ce pouvoir de réformation[16].

[16] Voir trib. adm. 31 mai 2006, n° 20705 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 729 et les références y citées.

Or, à cet égard, force est de constater que la partie demanderesse se borne à affirmer le caractère professionnel de ces frais d'obtention, en ne versant à l'appui de cette argumentation aucune pièce et sans fournir une explication en droit ou en fait susceptible d'énerver l'argumentation juridique du directeur, de sorte que le tribunal, confronté à un dossier non autrement instruit sur ces points, ne peut que constater que les motifs de refus du directeur n'ont pas été utilement combattus, la demanderesse n'ayant tout simplement pas pris position y relativement, mais s'est contentée de réclamer la déductibilité de ces frais comme dépenses d'exploitation, sans l'avoir mis en mesure d'engager utilement un quelconque débat afférent, en ne faisant notamment pas référence quant aux dépenses déjà prises en considération par le service de révision et partant par le directeur, et en ne fournissant ainsi aucune des informations nécessaires à une telle analyse. Or, le rôle du tribunal administratif ne consiste pas à procéder indépendamment des motifs de refus directoriaux à un réexamen global de la situation fiscale du contribuable. A défaut par la demanderesse de rapporter des éléments suffisamment précis pour permettre, le cas échéant, l'exercice utile du pouvoir de réformation du juge et pour ainsi justifier de la nature professionnelle des dépenses alléguées et plus particulièrement la relation économique des frais invoqués avec son activité, les contestations de la demanderesse relativement au refus du directeur d'admettre la déductibilité des frais d'obtention au titre de dépenses d'exploitation sont à rejeter pour ne pas être fondées.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de partager les frais et d'imputer la moitié à chacune des parties.

Par ces motifs ;

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement et sur renvoi de la Cour administrative ;

au fond déclare le recours en réformation partiellement justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision directoriale du 23 mai 2013 en ce qui concerne les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2005 et 2006, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007, 2008, 2009 et 2010, les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005 et 2006, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007, 2008, 2009 et 2010 et le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier de l'année 2011, et renvoie l'affaire devant le directeur pour prise en considération pour une première fois au niveau administratif des explications fournies et des pièces et documents versés ;

pour le surplus, déclare le recours en réformation non justifié, partant déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne chacune des parties à la moitié des frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 13 mai 2015 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,

Alexandra Castegnaro, juge,
Hélène Steichen, juge

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann s. Sünnen